

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ DE SOLUȚIONARE A CONTESTAȚIILOR

DECIZIA nr. 364 / 2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. S.A. din localitatea .X., înregistrată la Agenția Națională de
Administrare Fiscală sub nr.906622/10.03.2008 și reînregistrată sub
nr.909183/05.11.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./27.10.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **909183/05.11.2010**, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.A.**, împotriva Deciziei de impunere nr..X./13.06.2007 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 13.06.2007 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de control fiscal întrucât motivul care a determinat suspendarea a încetat prin emiterea Deciziei nr..X./01.07.2008.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./13.06.2007, S.C. .X. .X. S.A. .X. a contestat reverificarea efectuată pe perioada 10.09.2004 – 30.06.2005 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând TVA de plată pentru perioada 01.09.2004 – 30.06.2005 în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

Reverificarea acestei perioade a fost dispusă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., în temeiul Deciziei de reverificare nr..X./13.06.2007, decizie prin care potrivit Referatului nr..X./07.06.2006, anexă a acesteia, s-au prezentat motivele care au stat la baza reverificării, aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit.

Prin Decizia de impunere nr..X./13.06.2007 organele de inspecție fiscală au stabilit astfel obligații fiscale pentru o perioadă deja verificată, respectiv TVA în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente în sumă

de .X. lei ca urmare a emiterii Deciziei de reverificare nr..X./13.06.2007, prin care s-a dispus reverificarea perioadei 10.09.2004 – 30.06.2005 pentru taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere că decizia de reverificare îmbracă caracterul unui act administrativ și nu face parte din categoria actelor administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală pentru care este competentă Direcția generală de soluționare a contestațiilor precum și faptul că prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./13.06.2007 societatea a contestat măsura reverificării, iar aceasta măsură a fost dispusă prin Decizia de reverificare nr..X./13.06.2007, s-a disjuns cauza, contestația formulată împotriva acestei măsuri dispusă prin Decizia de reverificare nr..X./13.06.2007, fiind transmisă organelor fiscale emitente ale acestei decizii de reverificare, în vederea soluționării potrivit art. 7 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

Ținând cont că pentru această cauză competența de soluționare a contestației formulată împotriva deciziei de reverificare nu aparține Direcției generale de soluționare a contestațiilor ci organelor fiscale emitente, Decizia de impunere nr. .X./13.06.2007 fiind emisă ca urmare a Deciziei de reverificare nr..X./13.06.2007, o eventuală desființare a acestei decizii având consecințe asupra obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere contestată, până la soluționarea cu caracter definitiv și irevocabil a contestației împotriva deciziei de reverificare, organele de soluționare a contestațiilor au suspendat soluționarea cauzei pentru suma totală contestată de .X. lei, reprezentând TVA de plată pentru perioada 01.09.2004 – 30.06.2005 în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în data de 31.07.2007.

Prin adresa nr. .X./27.10.2010 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 909183/05.11.2010, Direcția generală a finanțelor publice .X. a comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor faptul că prin Decizia nr..X./01.07.2008 au respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. S.A. împotriva Deciziei de reverificare nr..X./13.06.2007.

Totodată, Direcția generală a finanțelor publice .X., prin aceeași adresă, a comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor faptul că împotriva Deciziei nr..X./01.07.2008 nu a fost înregistrată o contestație, astfel că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației referitoare la suma totală de .X. lei a încetat definitiv și irevocabil.

Având în vedere cele reținute mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulată de S.C. .X. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./13.06.2007 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de control fiscal pentru suma totală de .X. lei, conform prevederilor art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestă Decizia de impunere nr..X./13.06.2007 prin care s-a stabilit suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, rezultată ca urmare a stabilirii unui TVA suplimentar în sumă de **.X. lei** și respingerii la rambursare a TVA în sumă de **.X. lei**;
- **.X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

I. S.C. .X. .X. S.A. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizând următoarele:

S.C. .X. .X. S.A. precizează că pentru perioada 10.09.2004 – 30.06.2005 prin Decizie i-a fost rambursată TVA în sumă de .X. lei.

Societatea susține ca organele de inspecție fiscală si-au exercitat dreptul de apreciere potrivit art.6 din OG nr.92/2003 contrar dispozițiilor legale intrucat având la baza punctul de vedere exprimat de MFP, trebuiau sa analizeze luand in considerare nu doar contractul nr..X./07.09.2004, ci si actul constitutiv al SC .X. .X. S.A.

Societatea precizeaza ca in obiectul de activitate al societatii la categoria "alte activitati" sunt prevăzute activitati de natura sa justifice ca lucrarile facturate sunt aferente obiectului general de activitate al societatii.

Totodată, SC .X. .X. S.A., potrivit prevederilor legale referitoare la TVA aplicabile in perioada 2004-2007, in conformitate cu obiectul sau de activitate, susține ca are dreptul la rambursarea TVA pentru deconturile depuse, in valoare totala de .X. lei, suma cu care s-ar fi reconstituit Creditul pentru realizarea Programului investitional.

II.Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 13.06.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Directiei generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Conform contractului de cesiune nr..X./07.09.2004 SC .X. .X. S.A. .X. s-a constituit in vederea implementarii Programului utilitati si mediu la standarde europene in judetul .X.. Conform hotararii Consiliului Județean nr.x/11.08.2004 intre Consiliul Județean .X. si SC .X. .X. S.A. .X. se incheie un contract care are ca obiect delegarea catre SC .X. .X. S.A. .X. a responsabilitatii implementarii programului, respectiv transferul tuturor drepturilor si obligațiilor aferente componentei de implemetare pentru programul susmentionat.

Relatiile de afaceri cu antreprenorii generali se deruleaza in urma licitatiei pentru achizitii publice organizate de Consiliul Județean .X. in calitate de imputernicit al creditului prin SC .X. .X. S.A. .X. in baza contractului mai sus mentionat.

Conform pct. 8 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificările ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, comisionarul care actioneaza in numele si in contul comitentului cumparator devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumparator revanzator daca primeste de la vanzator o factura intocmita pe numele sau.

Intrucat SC .X. .X. S.A. .X., in baza contractului nr..X./07.09.2004, a actionat ca si mandatar in numele Consiliului Județean .X. si a consiliilor locale din judetul .X., primind de la vanzator facturi intocmite pe numele sau pentru achizitiile de bunuri destinate realizarii investitiei, a devenit din punct de vedere al TVA un cumparator revanzator.

In acest sens s-a pronuntat si Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa nr..X./26.04.2007, raspuns primit ca urmare a adresei ACF .X. .X./2006, anexata in copie la dosarul cauzei:

“Contractul nu prevede exploatarea investitei de catre SC .X. .X. S.A. cu finantare din creditul contractat de Consiliul Județean .X. cu garantia statului.

Conform art.155 alin.(1) din Codul Fiscal, SC .X. .X. S.A., trebuia sa emita facturi fiscale catre Consiliul Județean .X., cu taxa pe valoarea adăugată colectata.”

Astfel, organele de inspecție fiscală considera ca agentul economic nu poate beneficia de rambursarea sumei din decontul negativ cu optiune de rambursare, atat timp cat nu a emis facturi fiscale catre Consiliul Județean cu TVA.

In fapt, in perioada 01.07.2005 – 30.09.2005 SC .X. .X. S.A., fiind considerata cumparator revanzator, a dedus TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii investitiei in suma de .X. lei.

In perioada 09.09.2004 – 30.06.2005 societatea a dedus TVA in suma de .X. lei si a beneficiat de rambursare de TVA in suma de .X. lei astfel:

- pe data de 01.09.2005 – .X. lei;
- pe data de 28.12.2005 – .X. lei;
- TVA respinsa la rambursare – .X. lei.

SC .X. .X. S.A. .X., in aceeasi calitate de cumparator revanzator, nu a emis pana la data controlului, facturi fiscale catre Consiliul Județean .X. cu taxa pe valoarea adăugată pentru achizitiile efectuate, in implementarea programului “Utilitati si mediu la standarde europene in judetul .X.”.

In concluzie, conform pct. 8 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificările ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv si in baza art. 155 pct.1, a fost respinsa la rambursare suma de .X. lei aferenta trim III 2005 si s-a stabilit TVA suplimentara in suma de .X. lei. Deoarece s-a stabilit ca suma de .X. lei a fost primita necuvenit de agentul economic s-a dispus ca aceasta sa fie restituita la bugetul de stat. Pentru perioada in care societatea comerciala a beneficiat de TVA considerata ca necuvenita s-au calculat majorări de întârziere (dobanzi +penalitati de intarziere) in suma de .X. lei, potrivit art.116 din OG 92/2003 cu modificările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația emiterii de facturi către Consiliul Județean .X. în calitate sa de comisionar în condițiile în care a dedus TVA evidențiată în facturi de prestări servicii aferente unor lucrări de investiții.

In fapt, în perioada 09.09.2004 – 30.06.2005, SC .X. .X. S.A. .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor destinate realizării lucrărilor de investiții în cadrul proiectului “Utilități și mediu la standarde europene în județul .X.”. Conform contractului de cesiune nr..X./07.09.2004, SC .X. .X. S.A. .X. s-a constituit în vederea implementării Programului ca și comisionar, comisionar care acționează în numele și în contul comitentului cumparator. SC .X. .X. S.A. .X., în baza contractului nr..X./07.09.2004, a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean .X. și consiliilor locale din județul .X.. Societatea a primit de la vânzător facturi întocmite pe numele sau pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției, fără a emite până la data controlului facturi fiscale către Consiliul Județean .X. cu taxa pe valoarea adăugată și fără a colecta TVA, potrivit art.155 alin.(1) din Codul Fiscal.

In drept, se aplică prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.”

Acestea se coroborează cu prevederile pct.8 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate

prin HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate până la 31.12.2006 inclusiv, care precizează:

“(3) Emiterea unei facturi în numele său de către orice comisionar care acționează în numele și în contul comitentului vânzător, în momentul vânzării către cumpărător, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 5. De asemenea, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.”

La pct.5 alin.(1) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate până la 31.12.2006 inclusiv, se precizează:

“(1) În sensul art. 128 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător și revânzător. În funcție de locul unde vânzătorul, cumpărătorul și comisionarul își au stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită, se disting situații precum:

a) atunci când vânzătorul și comisionarul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, cumpărătorul este o persoană din România, înregistrată sau nu ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată - vânzătorul face o livrare de bunuri către comisionar, emite factura fiscală și colectează taxa pe valoarea adăugată dacă operațiunile sunt taxabile. Comisionarul poate deduce, în condițiile legii, taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de comitent, apoi, la rândul său, face o livrare de bunuri către cumpărător, emite factura fiscală și colectează taxa pe valoarea adăugată dacă operațiunile sunt taxabile;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă

pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar iar comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumparator devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumparator revanzator dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

Se reține faptul că SC .X. .X. S.A. .X. s-a constituit în vederea implementării Programului ca și comisionar, comisionar care acționează în numele și în contul comitentului cumparator devenind din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumparator revanzator.

Se reține, de asemenea, faptul că SC .X. .X. S.A. .X., în baza contractului nr. .X./07.09.2004, s-a constituit și a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean .X. și consiliilor locale din județul .X. în vederea implementării Programului utilități și mediu la standarde europene în județul .X., respectiv înființarea și modernizarea de puncte termice precum și funcționarea de centrale de cogenerare. Relațiile de afaceri cu antreprenorii generali s-au derulat în urma licitației pentru achiziții publice organizate de Consiliul Județean .X. în calitate de împuternicit al creditului prin SC .X. .X. S.A. .X. în baza contractului mai sus menționat.

Societatea contestatoare a primit de la vânzător facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției, devenind din punct de vedere al TVA un cumparator revanzator, fără a emite până la data controlului facturi fiscale către Consiliul Județean .X. cu taxa pe valoarea adăugată și fără a colecta TVA.

Prin adresa nr. .X./26.04.2007, Direcția generală legislație impozite directe din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor precizează **“Contractul nu prevede exploatarea investiției de către SC .X. .X. S.A. cu finanțare din creditul contractat de Consiliul Județean .X. cu garanția statului. [...] Conform art.155 alin.(1) din Codul Fiscal, SC .X. .X. S.A., trebuia să emită facturi fiscale către Consiliul Județean .X., cu taxa pe valoarea adăugată colectată.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că acest credit obținut din care au fost efectuate investițiile este la dispoziția Consiliului Județean .X., iar rețelele termice sunt ale comunităților administrative locale, nu ale SC .X. .X. S.A. .X.. De asemenea, autorizațiile de construcție pentru reabilitarea rețelelor termice și construcția centralelor

de cogenerare sunt obtinute de catre unitatile administrative teritoriale, in calitate de proprietari (ex. XXX etc.).

Prin urmare, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, motiv pentru care se va respinge pentru acest capăt de cerere contestația formulată de **S.C. .X. .X. S.A.** ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./13.06.2007 pentru suma de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- **.X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X